

COUR ADMINISTRATIVE

Numéro du rôle : 25701C

Inscrit le 30 avril 2009

Audience publique du 29 octobre 2009

Appel formé par Mme, ...

contre

**un jugement du tribunal administratif du 23 mars 2009 (n° 24704 du rôle)
dans un litige l'opposant à une décision du directeur de l'administration des
Contributions directes
en matière d'impôt sur le revenu et d'impôt commercial communal**

Vu l'acte d'appel, inscrit sous le numéro 25701C du rôle, déposé au greffe de la Cour administrative le 30 avril 2009 par Maître Jérôme BACH, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Madame, demeurant à L-..., dirigé contre un jugement rendu par le tribunal administratif le 23 mars 2009, ayant rejeté comme non fondé son recours tendant à la réformation, sinon à l'annulation de la décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 5 mai 2008 ayant rejeté comme non fondée sa réclamation introduite le 22 novembre 2001 à l'encontre des bulletins de l'impôt sur le revenu et de l'impôt commercial communal de l'année 1999, émis à son égard le 17 août 2001 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe de la Cour administrative le 22 mai 2009 ;

Vu les pièces versées en cause et notamment le jugement entrepris ;

Le rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Grégoire CHASTE, en remplacement de Maître Jérôme BACH, et Monsieur le délégué du gouvernement Claude LICK en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 13 octobre 2009.

Le 17 août 2001, le bureau d'imposition Luxembourg X de la section des personnes physiques du service d'imposition de l'administration des Contributions directes émit à l'encontre de Madame des bulletins de l'impôt sur le revenu et de l'impôt commercial communal relatifs à l'année 1999, Madame ... n'ayant pas antérieurement donné de suites à diverses demandes de précisions et de pièces probantes lui adressés par le bureau

d'imposition, notamment par courriers des 1^{er} mars 2001, 10 avril 2001, 10 mai 2001 et 2 juillet 2001.

Madame ... formula une réclamation contre ces bulletins de l'impôt sur le revenu et de l'impôt commercial communal par lettre de son mandataire du 22 novembre 2001, tout en joignant à ce même courrier divers justificatifs.

Après avoir invité de manière infructueuse Madame ... par courrier de mise en état du 15 juin 2005 à fournir diverses précisions quant à la méthode de comptabilisation de ses recettes et dépenses d'exploitation, quant à son activité et quant à l'affectation de divers biens immobiliers et mobiliers, le directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par le « directeur », par décision du 5 mai 2008 (n° C 11244 du rôle), déclara la réclamation recevable, mais non fondée aux motifs essentiels suivants :

« Considérant que pour l'année litigieuse la réclamante fait grief au bureau d'imposition d'avoir procédé à divers redressements des frais généraux déduits des revenus provenant d'une entreprise commerciale ; (...)

Considérant qu'en date du 1^{er} mars 2001 et par rappel du 10 avril 2001, le bureau d'imposition avait invité la réclamante à présenter les pièces à l'appui concernant certains postes de frais, au total de 1.796.549 francs ;

Considérant qu'au cours du mois d'août 2001, la fiduciaire de la réclamante présenta des documents demandés avec une lettre d'accompagnement pour signaler déjà qu'un certain nombre de factures manqueraient et qu'elle aurait constaté lors d'un contrôle, qu'il existerait, par inadvertance, un double emploi pour d'autres factures ;

Considérant qu'après analyse des justificatifs ainsi soumis, le bureau d'imposition procéda à l'imposition d'un bénéfice commercial en éliminant des frais généraux, d'une part, les doubles emplois (237.839 francs) et les dépenses sans pièces justificatives (158.935) et, d'autre part, la part privée de certains postes (amende, cotisations, voiture, voyages, déplacements, téléphone) se chiffrant à 201.137 francs ;

Considérant que la réclamante conteste les reprises opérées et notamment sur

<i>frais de voiture</i>	<i>87.416 francs</i>
<i>frais de voyage et déplacements</i>	<i>80.243 francs</i>
<i>frais de représentation</i>	<i>30.000 francs</i>
<i>carte membre Cercle ...</i>	<i>10.000 francs ;</i>

Considérant que la réclamante prétend qu'une reprise sur les frais de voiture déclarés d'un total de 461.175 francs ne s'imposerait pas, tout en avançant qu'une utilisation privée de 5% serait plus justifiée; qu'elle ne soutient son allégation cependant par aucun autre moyen tel que carnet de bord ou toute autre preuve tangible de ses déplacements professionnels ;

Considérant que la réclamante prétend qu'une reprise sur les frais de voiture déclarés d'un total de 461.175 francs ne s'imposerait pas, tout en avançant qu'une utilisation privée de 5% serait plus justifiée; qu'elle ne soutient son allégation cependant par aucun autre moyen tel que carnet de bord ou toute autre preuve tangible de ses déplacements professionnels ;

Considérant qu'aux termes de l'article 45 LIR sont considérées comme dépenses d'exploitation déductibles les dépenses provoquées exclusivement par l'entreprise alors qu'en vertu de l'article 12 LIR les dépenses de train de vie du contribuable ne sont pas déductibles; toutefois pour être déductibles il faut pouvoir documenter leur existence par des moyens probants ;

Considérant que les frais concernant les déplacements sont en principe déductibles, sous réserve de la présentation d'éléments de preuve établissant leur relation avec les revenus professionnels ; qu'un carnet de bord dûment tenu est susceptible de constituer un tel élément et permet une séparation nette, aisément et objectivement contrôlable entre déplacements privés et professionnels: qu'il permet, de plus, de distinguer entre les déplacements professionnels entre le domicile et le lieu de travail et les autres déplacements professionnels ;

Considérant qu'aux termes de l'article 12 LIR certaines dépenses sont expressément exclues de la déduction; que si le catalogue de l'article 12 LIR a surtout la valeur d'une mise au point en clarifiant le régime des dépenses faites dans l'intérêt du ménage, des libéralités, des amendes et de certains impôts, la deuxième phrase de l'article 12 (1) LIR tranche les conflits de qualification en englobant purement et simplement dans une catégorie de dépenses non déductibles toutes les dépenses de train de vie occasionnées par la position économique ou sociale du contribuable, même lorsqu'elles sont faites en vue de profiter ou sont susceptibles de profiter à sa profession ;

qu'il en résulte que, si une dépense répond à cette définition, elle n'est pas déductible, quelle que soit par ailleurs l'utilité qu'elle peut avoir pour la profession du contribuable; qu'il est prohibé, en particulier, de ventiler le montant de la dépense en une part privée et une part professionnelle en vue d'une qualification séparée, le législateur ayant précisément voulu couper court aux problèmes de preuve soulevés par une telle ventilation; que ce n'est donc qu'à titre exceptionnel et pour des motifs d'équité propres à chaque espèce qu'il admet une ventilation, à condition que la séparation des parts privée et professionnelle ne dépende pas d'une estimation sommaire mais repose sur des données objectives et faciles à vérifier ;

Considérant, qu'en l'espèce, la réclamante a présenté des copies de reçus établis par des établissements de restauration mentionnant uniquement "repas et boissons" sans y avoir indiqué les noms des participants ou la relation professionnelle ayant motivé la dépense, que ces détails font également défaut en ce qui concerne les frais de voyages et de déplacements ;

Considérant que les frais relatifs au contact avec les clients sont en principe déductibles, sous réserve de leur relation professionnelle rendue crédible ;

Considérant également que le directeur des contributions avait invité la réclamante à fournir, entre autres, des précisions quant à la méthode de comptabilisation des recettes et des dépenses d'exploitation et à décrire en détail l'activité exercée pour compte de la maison "Christie's" ainsi que le mécanisme de détermination et de mode d'attribution des recettes et à présenter le détail des comptabilisations des recettes et d'en indiquer, le cas échéant, le taux de la taxe sur la valeur ajoutée ;

que cette instruction supplémentaire s'imposait notamment du fait que la fiduciaire avait enregistré des factures en double emploi et que les pièces à l'appui, présentées au bureau d'imposition ne portaient aucune marque documentant leur comptabilisation ;

Considérant que la réclamante ne s'est prononcée, à ce jour, sur aucun des points, sur lesquels le directeur lui avait demandé des explications ou des détails ;

Considérant que dès lors, en présence d'une part importante de frais non déductibles dont le montant n'a pas pu être établi avec toute la précision, la réclamante n'ayant corroboré ses assertions d'aucune façon, il y a lieu de confirmer les reprises effectuées par le bureau d'imposition ;

Considérant que les contribuables ne doivent s'imputer qu'à eux-mêmes les conséquences éventuellement désavantageuses de la taxation, lorsque c'est par suite de leur propre comportement fautif qu'il a été nécessaire de recourir à cette mesure (C.E. arrêts du 11.4.1962, n° 5742; du 13.12.1968 n° 5611 et n° 5446; du 8.12.1970, n° 6042; du 20.2.1975, n° 5937, jugement Tribunal administratif du 19.06.2000, no 11295 du rôle) ;

Considérant que pour le surplus, l'imposition est conforme à la loi et aux faits de la cause et n'est d'ailleurs pas contestée (...) ».

Par requête déposée le 7 août 2008, Madame ... saisit le tribunal administratif d'un recours tendant à la réformation, sinon à l'annulation de cette décision directoriale du 5 mai 2008.

A travers un jugement du 23 mars 2009 (n° 24704 du rôle), le tribunal administratif reçut ce recours en la forme, mais le rejeta comme n'étant pas fondé.

Par requête déposée au greffe de la Cour administrative le 30 avril 2009, Madame ... a fait régulièrement relever appel de ce jugement du 23 mars 2009.

A l'appui de son appel, Madame ... fait valoir que la taxation d'office de revenus ne saurait constituer une mesure de sanction à l'égard du contribuable, mais un procédé de détermination des bases d'imposition compte tenu des éléments à disposition du bureau d'imposition et que le directeur n'aurait pas réexaminé son dossier au regard des pièces par elle soumises malgré l'obligation à sa charge de procéder d'office à un réexamen intégral de la situation du contribuable et de l'établissement de l'impôt en lieu et place du bureau d'imposition. Ainsi, le directeur se serait contenté à tort de vérifier le principe du recours à la taxation d'office sans procéder à l'examen de sa réclamation et des pièces qu'elle avait pourtant versées à son appui en se retranchant derrière l'affirmation que le contribuable devrait s'imputer à lui-même les conséquences éventuellement désavantageuses d'une taxation d'office.

A titre subsidiaire, l'appelante affirme que tant le bureau d'imposition que le directeur auraient méconnu la finalité de la taxation d'office de se rapprocher le plus possible des bases d'imposition réelles sous la seule réserve d'une marge d'incertitude. En effet, en refusant de prendre en compte les dépenses causées uniquement par son entreprise, la taxation d'office reviendrait à assimiler son chiffre d'affaires au bénéfice imposable auprès de la réalité économique de ces dépenses et n'aurait pas respecté les limites de la marge de sécurité admissible.

Le délégué du gouvernement rappelle que pour qu'une dépense puisse être prise en considération, il faudrait que non seulement son existence, mais en outre sa relation économique avec la catégorie de revenus en cause soit établie. Il se prévaut du défaut par l'appelante d'avoir fourni au directeur, suite à sa demande afférente, des précisions quant à son activité, à la méthode de comptabilisation des recettes et dépenses d'exploitation et à l'affectation de certains biens immobiliers et mobiliers pour considérer que, dans ces

conditions, le directeur n'aurait pu que confirmer la taxation opérée par le bureau d'imposition. Il se rallie pour le surplus aux motifs développés dans le jugement entrepris.

Liminairement, il y a lieu de préciser en fait qu'il résulte des éléments en cause que l'appelante exerçait depuis l'année 1987 l'activité indépendante d'agent commercial pour le Luxembourg pour compte de la société ... en vue de collecter des objets d'art à présenter dans les différentes salles de ventes de cette société et que la taxation de revenus porte essentiellement sur les recettes et les dépenses relatives à cette activité.

Ensuite, la Cour est amenée à constater que, contrairement à la situation telle qu'elle s'est présentée par rapport à l'année d'imposition 2000 dans le cadre d'un recours contentieux introduit par l'appelante parallèlement à celui sous analyse et faisant l'objet d'un autre arrêt de la Cour de ce jour (n° 25700C du rôle), les bulletins de l'impôt sur le revenu et de l'impôt commercial communal relatifs à l'année 1999, émis le 17 août 2001, ne sont pas fondés sur une taxation d'office de revenus suite au défaut total d'une déclaration fiscale, mais qu'ils portent refus de reconnaître, en l'absence de précision fournies par l'appelante sur invitation afférente du bureau d'imposition, la déductibilité de certaines dépenses que l'appelante a déclaré avoir exposées dans le cadre de son activité susvisée.

Il s'ensuit que toute l'argumentation déployée en appel relativement à l'étendue du réexamen auquel le directeur est tenu de procéder suite à une réclamation contre une taxation laisse d'être pertinente et est à écarter à ce titre.

En ce qui concerne ensuite l'argumentation de l'appelante tendant en substance à la reconnaissance du caractère déductible des dépenses visées dans la décision directoriale litigieuse, force est de constater que cette prétention se heurte à un double obstacle.

En effet, en premier lieu, force est de constater que l'appelante a relevé à plusieurs niveaux de la procédure qu'elle avait bénéficié durant l'année d'imposition en cause de remboursements de frais de la part de la société Or, un remboursement de frais par autrui fait obstacle à une déduction de ces mêmes frais en tant que dépenses d'exploitation faute d'un appauvrissement effectif, sauf l'hypothèse d'une inclusion des remboursements dans les recettes imposables. L'appelante est néanmoins restée entièrement en défaut d'apporter des précisions sur l'étendue des remboursements de la part de la société ... par rapport à l'ensemble de ces frais et sur le traitement comptable desdits frais et remboursements.

En second lieu, il y a lieu de rappeler que la charge de la preuve de la réalité d'une dépense et de la relation économique de cette dépense avec l'activité imposable incombe au contribuable dans la mesure notamment où le paragraphe 171 de la loi générale des impôts, dite « *Abgabenordnung* » (AO), lui impose l'obligation d'établir le caractère exact de ses déclarations fiscales. Cependant, même suite à la demande afférente par le directeur à travers son courrier du 15 juin 2005, l'appelante est restée en défaut de démontrer qu'elle a effectivement engagé les frais énumérés dans la décision directoriale litigieuse et que ceux-ci ne s'analysent pas en des dépenses privées - qualité qui ne saurait être exclue eu égard à la nature de ces dépenses - mais en des frais liés économiquement avec son activité d'agent commercial pour compte de la société

Ensuite, la Cour est amenée à constater que l'appelante n'a pas su apporter devant le tribunal administratif des précisions et preuves supplémentaires concernant ces deux lacunes essentielles de sa réclamation.

Dans ces conditions, c'est à juste titre que le tribunal a rappelé que conformément à l'article 59 de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les

juridictions administratives, la preuve des faits libérant de l'obligation fiscale ou réduisant la cote d'impôts appartient au contribuable. Le tribunal a ensuite valablement constaté que l'actuelle appelante se borne à affirmer le caractère professionnel des frais dont elle sollicite la prise en compte, en fournissant des explications qui, en substance, se limitent à leur tour à affirmer le caractère des frais exposés sur base, mais sans verser aucun document attestant de la réalité des frais allégués et permettant de dégager en tout ou en partie la nature professionnelle des dépenses alléguées ou de procéder à une ventilation entre la part privée et la part professionnelle des dépenses alléguées. Il a de même refusé à juste titre un caractère probant à la pièce versée en cause, intitulée « *Luxembourg office costs year 2000* », en ce qu'elle provenait manifestement de la demanderesse elle-même, qu'elle n'établissait ni la réalité des montants y mentionnés, ni la réalité de la dépense, ni enfin leur caractère professionnel. Par voie de conséquence, le tribunal a justement conclu, sur base des éléments lui soumis, que les motifs de refus directoriaux n'ont pas été utilement combattus et que le recours laissait d'être justifié.

Or, en instance d'appel, Madame ... réitère en substance la même argumentation et se fonde sur les mêmes pièces sans soumettre à la Cour un quelconque élément concret supplémentaire qui serait de nature à infirmer les conclusions valablement dégagées ci-avant par le directeur et le tribunal à partir des mêmes éléments leur respectivement soumis.

Il s'ensuit que l'appel est à rejeter comme n'étant pas fondé et que le jugement entrepris du 23 mars 2009 est à confirmer dans toute sa teneur.

PAR CES MOTIFS

la Cour administrative, statuant à l'égard de toutes les parties en cause,
reçoit l'appel du 30 avril 2009 en la forme,
au fond, le déclare non justifié et en déboute,
partant, confirme le jugement entrepris du 23 mars 2009,
condamne l'appelante aux dépens de l'instance d'appel.

Ainsi délibéré et jugé par:

Francis DELAPORTE, vice-président,
Henri CAMPILL, premier conseiller,
Serge SCHROEDER, conseiller,

et lu à l'audience publique du 29 octobre 2009 au local ordinaire des audiences de la Cour par le vice-président, en présence du greffier en chef de la Cour Erny MAY.

s. MAY

s. DELAPORTE

Reproduction certifiée conforme à l'original

Luxembourg, le 29 mai 2016

Le greffier de la Cour administrative